

## **Analyysi OECD:n 31.1.2020 ehdotuksesta yritysverotuksen uudistamiseksi**

OECD:n jäsenmaiden, G20-maiden ja muiden osallistujamaiden BEPS-hankkeen yhteistoimintaryhmä (137 maan edustajista koostuva Inclusive Framework) on 31.1.2020<sup>1</sup> (jatkossa "tammikuun ehdotus" tai "ehdotus") vahvistanut, että kansainvälistä yritysverotusta tulisi päivittää digitalisaation taloudelle aiheuttamien muutosten vuoksi OECD:n sihteeristön lokakuussa 2019 julkaiseman ehdotuksen ("Unified Approach", jatkossa "lokakuun ehdotus") suuntaviivojen mukaan. Valmistelussa on pilari 1:n verotusoikeuden uudelleenjako nexus- ja tulonallokaatio - säännöin: ("Minne veroa tulisi maksaa?") sekä pilari 2:n ns. minimiveroehdotukset ("Maksaako yritys riittävän paljon veroa?").

Poliittiset päätökset mallien olennaisista elementeistä on sitouduttu tehtäväksi heinäkuun 2020 alussa, ja vuoden 2020 loppuun mennessä saadaan lopulliset sopimukset, jotta implementointityö voidaan aloittaa. Tammikuun ehdotuksessa on pilari 1:n osalta yli 2-sivuinen lista ratkaisemista odottavista erittäin olennaisista kysymyksistä, joihin vastauksia tulisi löytää. Työmäärä on valtava ja aikataulu äärimmäisen kunnianhimoinen. Huolestuttavaa on, että avoimena olevien kysymysten lista on lähes sama, kuin lokakuun ehdotuksessa.<sup>2</sup>

Uuteen ehdotukseen on lisätty vaatimus, että kansallisista malleista, esimerkiksi digiveroista, tulee luopua OECD:n mallin käyttöönoton yhteydessä. Pienet maat, kuten Suomi, joutuvatkin miettimään kumpi valita: kansainvälisen mallin toteutuminen, vaikka se mahdollisesti siirtää verotusoikeutta Suomesta muualle ja hallinnollista työtä, vai kansainvälisen mallin jääminen toteutumatta ja kymmenien erilaisten kansallisten digiveromallien toteutuminen. Teknologiateollisuus ry katsoo globaalin mallin paremmaksi vaihtoehdoksi.

### **1 Pilari 1: Kuluttajan toimien ja kuluttajasta kerätyn datan katsotaan muodostavan arvoa, jonka perusteella halutaan kohdistaa lisää verotusoikeutta kulutusmaahan.**

OECD:n hankkeen myötä verotusoikeutta allokoidaan lisää kulutusmaahan. Ehdotus sisältää kolmitasoisien mallien (Amount A, B ja C) verotusoikeuden uudelleenjaosta ja luo uuden verotusoikeuden kulutusmaalle, joka on laajempi, kuin markkinaehtoperiaatteen mukainen verotusoikeus.

#### **1.1 Amount A -malli**

Uusi verotettava, virtuaalinen kiinteä toimipaikka (New Nexus):

- Verotettava kiinteä toimipaikka muodostuisi silloinkin, kun yrityksellä ei ole fyysistä liiketoimintapaikkaa maassa. Uudesta kiinteästä toimipaikasta laadittaisiin itsenäinen verosopimus, ei muutoksin nykyiseen sääntelyyn kiinteästä toimipaikasta.

<sup>1</sup> <https://www.oecd.org/tax/international-community-renews-commitment-to-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>

<sup>2</sup> Teknologiateollisuus ry:n lausunto OECD:n lokakuun ehdotuksesta pilari 1:n osalta, sekä marraskuussa 2019 annetusta ehdotuksesta pilari 2:n osalta: <https://teknologiateollisuus.fi/fi/ajankohtaista/lausunto/lausunto-oecd-n-ehdotuksesta-kansainvalisen-verotuksen-uudistamiseksi>



- Määräytymisperusteeksi ehdotetaan scopen kattaman liiketoiminnan keskimääräistä liikevaihtoa. Tämä suosisi suuria kuluttajamaita.
- Ehdotuksessa on kuitenkin ehdotettu myynnin maakohtaisten raja-arvojen käyttöönottoa, jotta myös pienemmät sekä kehittyvät maat voisivat hyväksyä mallin.
- Automatisoitujen digitaalisten palveluiden osalta liikevaihto olisi ainoa määrittävä tekijä. Muun kuluttajaliiketoiminnan osalta pohditaan, josko kiinteän toimipaikan muodostumiselle tulisi asettaa muitakin ehtoja, kuten aktiivinen kanssakäynti kuluttajien kanssa kuten kuluttajadatan kerääminen ja hyödyntäminen sekä kohdistettu mainonta.
- Ehdotukseen on lisätty tärkeä raja: muodostuva kiinteä toimipaikka soveltuu vain Amount A:n osalta. Se ei muodosta muita kiinteän toimipaikan velvollisuuksia (kuten ALV, tullimaksut, rekisteröintivelvoitteet) eikä se koske Amount B:tä ja C:tä.
- Osittain sääntely koskisi myös ilmaiskäyttäjiä (ei vain kuluttajia). Epäselvää on, miten tätä arvioidaan, kun ilmaiskäyttäjistä ei muodostu liikevaihtoa tai miten kartoitetaan välikäden kautta tapahtuvaa myyntiä. Tämä "revenue sourcing" on yksi vaikeimpia ratkaistavia asioita, esimerkiksi tietoturvasyistä (mm. mitä tietoja kuluttajasta saa kerätä).

#### Ehdotettu soveltamisala (scope):

Tammikuun ehdotuksessa on yritetty täsmentää, mitä "consumer facing business" -liiketoiminta käytännössä tarkoittaa. Tämä on suurimpia muutoksia lokakuun ehdotukseen. Sinänsä tarkennukset soveltamisalaan helpottavat yritysten työtä analysoida kuuluvatko Amount A -mallin piiriin. Mutta yritettäessä rajata soveltamisalaa nyky maailman liiketoiminnan perusteella, päädytään vastaaviin rajausongelmiin, kuin EU:n komission digiveroehdotuksen kanssa.<sup>3</sup> Keinotekoinen erottelu johtaa väistämättä korkeampiin hallinnollisiin kuluihin, veroriitoihin sekä kaksinkertaiseen verotukseen. On ymmärrettävää, että OECD korostaa ehdotuksessaan, että näiden ongelmien ratkaisu kuuluu olennaisena osana kokonaisuuteen.

**Amount A** soveltuisi 1) automatisoituihin digitalisiin palveluihin ja 2) kuluttajaliiketoimintaan. Molempiin kategorioihin on lisätty yleiskuvaus, sekä esimerkkiluettelo sääntelyn kattamasta liiketoiminnasta. Liiketoimintarajauksen lisäksi mallissa on ehdotettu muitakin rajauksia:

- Todennäköisesti alle 750 miljoonan euron konserniliikevaihdon omaavat konsernit jäisivät Amount A:n soveltamisen ulkopuolelle. Valtiovarainministeriön vuonna 2016 tekemän arvion mukaan Suomessa on alle 100 tällaisen konsernin emoyhtiötä ja alle 2.000 rajat ylittävään ulkomaiseen konserniin kuuluvaa yritystä. Suomalaisista yrityksistä siis valtaosa jäisi soveltamisalan ulkopuolelle pelkän koon perusteella.
- Scopen kattaman liiketoiminnan tulee ylittää myöhemmin määriteltävä euroraja. Tähän voi liittyä tarve segmentointiin liiketoimintalinjoittain tai alueittain, jotta saadaan eriteltyä scopen ulkopuolinen liiketoiminta pois luvuista.
- Yrityksen tuottavuuden tulee ylittää myöhemmin määriteltävä %-raja (esim. 10%)
- Myöhemmin määritellään mikä osuus liikevoitosta katsotaan residuaalivoitoksi (esim. 20%)
- Residuaalivoiton osuuden tulee ylittää myöhemmin määriteltävä euroraja.
- Kiinteä toimipaikka (New Nexus) muodostuu, jos kuluttajamaan paikallinen liikevaihtoraja ylittyy.

<sup>3</sup> Teknologiateollisuus ry:n lausunto EU:n komission ehdotuksesta digiveroksi.

<https://teknologiateollisuus.fi/fi/ajankohtaista/lausunto/eusta-toimiva-ymparisto-digitaaliselle-liiketoiminnalle>

## 1) Automatisoidut digitaaliset palvelut

*Yleismääritelmä:* liiketoiminta, joka tuottaa liikevaihtoa automatisoiduista digitaalisista palveluista, joita tarjotaan vakiomuotoisena laajalle kuluttaja – tai käyttäjäjoukolla. Mukaan lasketaan liikevaihto datan monetisoinnista.

- vakiomuotoisena (“on a standardised basis”) = ei koske räätälöityjä ohjelmistoja? Suomessa on paljon yrityksiä, jotka tarjoavat IT-järjestelmien rakentamispalveluita. Näistä vielä harva ylittää 750 M€:n liikevaihtorajaa.
- tuottaa liikevaihtoa = sääntely koskisi myös ilmaiskäyttäjiä, ei vain kuluttajia. Epäselvää on, miten tätä arvioidaan, kun ilmaiskäyttäjistä ei muodostu liikevaihtoa (“revenue sourcing” -ongelma).

*Esimerkkilista, sekä tuote-erien analysointia:*

Monelta osin tuontilukujen arviointi on jopa mahdotonta, koska ei ole tietoa, miten ilmaiskäyttäjien katsotaan kerryttävän liikevaihtoa tai miten jaottelu kuluttajien ja yritysten välillä tehdään.

- hakukoneet (esim. Google),
- sosiaalisen median alustat (esim. Facebook),
- kaupankäynnin alustapalvelut sekä kuluttaja- että yrityskäyttäjille (esim. Amazon),
- digitaaliset sisältöpalvelut (esim. Netflix, Spotify),
- online-pelit,
  - pelialan liikevaihto 2,1 miljardia euroa
- pilvipalvelut (laaja joukko yrityksiä, kuluttajille esim. Google Drive, Apple iCloud),
  - Palvelintilan vuokraus ja -palvelut liikevaihto 1,7 miljardia euroa. Suuri osa tästä kohdistunee vain Suomeen ja vain yrityksille.
- online-mainonta (esim. Google, Facebook).

Suomessa ei juuri ole automatisoituja digitaalisia palveluita kuluttajille tuottavia, liikevaihtorajan ylittäviä yrityksiä. Ainakaan vielä.

Automatisoitujen digitaalisten palveluiden määritelmää tullaan hiomaan lisää, varsinkin näiden osalta (**rajataan ulkopuolelle?**):

- Liiketoimintamallit, joilla on pääasiassa vain yritysasiakkaita (olennainen esim. pilvipalveluissa).
- Rajanveto milloin on kyse palvelumyynnistä, jossa palvelu voidaan toimittaa asiakkaalle sähköisesti, mutta edellyttää paljon asiantuntijatyötä. Tällaiset palvelut, esim. juridinen tai taloudellinen neuvonta, arkkitehtipalvelut, insinööri- ja konsultointipalvelut tullaan lähtökohtaisesti rajaamaan soveltamisalan ulkopuolelle.

## 2) Kuluttajaliiketoiminta

*Yleismääritelmä:* Liiketoiminta, joka tuottaa liikevaihtoa sellaisten tavaroiden ja palveluiden myynnistä, joita tavanomaisesti myydään kuluttajille (=yksilöille, jotka ostavat näitä henkilökohtaiseen käyttöön) eivätkä myyntiin tai muuhun ammattitoimintaan).

- Kuluttajan määritelmä on lisätty



- Kuluttajan ”henkilökohtaiseen käyttöön” -määritelmä rajaa paljon sitä, millaisia tuotteita ja palveluita sääntely koskee. Moni suomalainen teollisuusyritys rajautunee tämän perusteella Amount A:n soveltamisalan ulkopuolelle.
- Mukaan luetaan kuluttajatuotteiden ja -palveluiden myynti suoraan tai kolmansien osapuolten kautta kuluttajille.
- Suomen elinkeinorakenne ei nojaa kuluttajatuotteille. Suomen osalta esim. rajausta jättää yrityksille myytävien välituotteiden ja komponenttien, sekä teollisuudessa käytettävien koneiden ja laitteiden myynti soveltamisalan ulkopuolelle rajannee suomalaisyrityksiä pois.

*Esimerkkilista, sekä tuote-erien analysointia:*<sup>4</sup>

- henkilökohtaiset IT-tuotteet, kuluttajien käytössä olevat digitaaliset laitteet ja palvelut (esimerkiksi ohjelmistot, kodinkoneet, puhelimet)
  - Tavaratuonti: 3,0 miljardia euroa
  - Tavaravienti: 1,0 miljardia euroa
  - Valmiiden ohjelmistojen liikevaihto 1,2 miljardia euroa.
  - koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen tuonnin/viennin erottelu kuluttajien ja yritysten on haastavaa.
- vaatteet, hygieniatuotteet, kosmetiikka, luksustuotteet
  - Tavaratuonti: 2,4 miljardia euroa (lisäksi lääkkeet 1,5 miljardia euroa)
  - Tavaravienti: 0,6 miljardia euroa (lisäksi lääkkeet 0,6 miljardia euroa)
  - Miten luksustuote määritellään?
  - Eriteltävä pois raaka-aineet ja teollisuudessa käytettävät tuotteet, kuten pesuaineet.
- brändituotteet: ruoat ja -virvokkeet
  - Tavaratuonti: 1,5 miljardia euroa
  - Tavaravienti: 0,6 miljardia euroa
  - Elintarviketeollisuuden alkutuotteet sellaisenaan ovat soveltamisalan ulkopuolella (esim. ei koske kahvipapujen myyntiä, mutta koskee Starbucksin kahvituotteita).
  - Erottelu on vaikeaa, näissä luvuissa on pyritty rajaamaan elintarviketeollisuuden alkutuotteet sekä teollisuudessa ja valmistuksessa käytettävät tuotteet pois. Siksi näihin lukuihin sisältyy vain maito- ja leipomotuotteet, valmisruokatuotteet ja kaikki juomat. Elintarvikkeiden tuontiluvut ovat kokonaisuudessaan selvästi isommat.
  - Miten brändituote määritellään?
- Lasketaanko ravintoloiden myynti tähän (esim. hampurilais- tai kahvilaketjut)? Näillä on jo toimipaikka markkinamaassa, mutta on vielä epäselvää, miten toimitaan tilanteissa, joissa yrityksellä on jo kiinteä toimipaikka?
- franchising-malleista, kuten ravintola- ja hotellialaa koskevista lisenssisopimuksista saatavat rojaltiluotot
  - Tilastokeskuksen ulkomaankauppaa koskeva tilasto ei luokittele erikseen ohjelmistoista tai IPR:stä saatavia tuloja.
- autot
  - Tavaratuonti: 2,6 miljardia euroa

<sup>4</sup> Teknologiateollisuus ry yritti haarukoida mihin yrityksiin liiketoimintakuvaukset kohdistuisivat, mutta tilastotiedoista on hyvin vaikea päästä käsiksi näihin lukuihin, koska tarvittavia tietoja ei yrityksillä eritellä. Kartoitusta olisi tehtävä kunkin yrityksen toimesta erikseen. Tämä osaltaan kuvaa sitä, miten paljon muutoksia yritykset joutuisivat tekemään sisäisiin järjestelmiinsä saadakseen kaiken tarvittavan, vielä tarkemmin määrittelemättä olevan tiedon kerättyä. Esimerkiksi ilmaisten sovellutusten käyttäjien osalta tiedon kerääminen on nykyisillä järjestelmillä yritykselle käytännössä mahdotonta. Luvut ovat Tilastokeskuksen viennin ja tuonnin kokonaislukuja, eikä niissä ole huomioitu vienti- ja tuontiyritysten suuruusluokkaa, rajauksia brändi- tai luksustuotteiksi, vientimääriä maittain ym. Kaikkia rajauksia kuluttaja- vs. yritysmyyntiksi ei voitu tehdä.



- o Tavaravienti: 2,9 miljardia euroa
- o luvuissa mukana myös yrityksille myytyjä ja työkäyttöön tarkoitettuja autoja.
- o Ei autojen osat ja komponentit, vain valmiiden autojen myynti kuluttajille. Autojen vientiluvut Suomesta muodostuvat lähinnä yhden yrityksen viennistä. Tosiasiassa yritys ei myy autoja kuluttajille, vaan sopimusvalmistuspalvelua autoalan yrityksille. Siten tulee tarkastella, miten vienti/tuonti lopullisessa mallissa määritellään. Pelkkien tullitilastojen käyttäminen ei ole riittävää.

Määritelmää tullaan hiomaan lisää, varsinkin näiden osalta:

- Välituotteiden ja komponenttien myynti (kuluttajatuotteisiin) jäisi soveltamisalan ulkopuolelle. Kuitenkin, mikäli välituotteita tai komponentteja yleisesti myydään merkkituotteina suoraan kuluttajille heidän henkilökohtaiseen käyttöönsä, muodostaisi tämä poikkeuksen ja myynti olisi soveltamisalan piirissä.
- Osa finanssitoiminnasta saattaa jäädä soveltamisalan piiriin: lisäanalyysia tarvitaan mm. peer-to-peer lainauspalveluista ja muita uusista, vielä sääntelemättömistä finanssialan liiketoimintamalleista (mm. lohkoketjuihin ja virtuaalivaluuttaan perustuvat).

Rajattu soveltamisalan **ulkopuolelle**:

- Luonnonvarateollisuus:
  - o kaivannaiset, mineraalit, jalometallit, metallit
  - o elintarviketeollisuuden alkutuotteet: vilja, liha, maito jne.
  - o öljy ja bensa
- Lähtökohtaisesti pankki- ja vakuutustoiminta on rajattu soveltamisalan ulkopuolelle.
- Teollisuuden välituotteet (osat, raaka-aineet, koneet, komponentit ym). kuluttajatuotteisiin jäisi soveltamisalan ulkopuolelle.
- Kansainvälisessä liikenteessä käytettävät laivat ja lentokoneet.

Voitaneen tulkita, että myös nämä rajautuvat annettujen määritelmien mukaan **ulkopuolelle**:

- teollisuudessa, valmistamisessa ja maataloudessa käytettävät koneet ja laitteet, työkalut,
- kemianteollisuuden ja siihen liittyvät teollisuuden tuotteet, kemialliset yhdisteet, kumit, pinnoitteet,
- teollisuusalkoholit, hapot, pesuaineet, kiillotteet,
- lannoitteet,
- vaatteiden ym. raaka-aineet, kangas, nahka, villa,
- puu ja puupohjaiset tuotteet,
- rakentamisen raaka-aineet, rakentaminen
- ase- ja puolustusteollisuus.

Amount A:n veropohjan laskentakaavaa ja jakoavainta kuvataan otsikon "Vaikutusarviot" alla.

## 1.2 Amount B -malli

Mitkään yllämainituista Amount A:n rajauksista **eivät päde Amount B:hen**. Mahdollisesti Amount A:n myötä muodostunut kiinteä toimipaikka (nexus) ei päde Amount B:ssä.



- Amount B:n voimaansaattaminen on varsinkin kehittyville maille tärkeä. Siksi näyttäisi siltä, että malli tulee toteutumaan.
- Kasvatetaan vähäisen riskin toimijoiden (markkinointi- ja jakelutoiminnot) verotettavaa tuloa sen toimintamaassa. Muutos vähentää päämiehen (principal) verotettavaa tuloa sen sijaintivaltiossa.
- Lähtökohtana nykyiset siirtohinnoitteluohjeet (markkinaehtoperiaate, Arm's Length Principle).
- On mahdollista, että malli voisi yksinkertaistaa nykyistä siirtohinnoittelua, jos määriteltyihin toimintoihin käytettäisiin aina ennalta sovittua prosenttia. Myös tämä on tärkeää viranomaisresurssipulasta kärsiville kehittyville maille.
- Vielä ei ole tarkempaa tietoa olisiko kyseessä ennalta sovittava prosentti aina sama tai esim. maksimiprosentti, jota ei saa alittaa.
- Ehdotuksessa väläytellään, että prosenttiluku voisi vaihdella toimialan tai alueen mukaan, aiheuttaen epäilemättä määrittelemisongelmia.
- Tärkeimpiä kysymyksiä Amount B -mallissa on mallin kattamien toimintojen tarkka määrittely. Muutoin on riski, että malli sekoittuu Amount A:n ja C:n kanssa ja aiheuttaa kaksinkertaista verotusta.

### 1.3 Amount C -malli

Mitkään yllämainituista Amount A:n rajauksista **eivät päde Amount C:hen**. Mahdollisesti Amount A:n myötä muodostunut kiinteä toimipaikka (nexus) ei päde Amount C:ssä.

- Mikäli veronmaksaja tai sijaintivaltio katsoo, ettei sille mallin B perusteella kohdistu riittävästi verotettavaa tuloa suhteessa maassa tehtäviin toimintoihin, voidaan tehdä vaatimus suuremmasta tulo-osuudesta.
- Tähän sisältyy ilmeinen riski moninkertaisesta verotuksesta ja veroriidoista. Siksi vaatimus olisi mahdollista esittää vain, mikäli pystytään osoittamaan, että kaksinkertainen verotus voidaan välttää ja tarvittaessa poistaa tehokkailla riidanratkaisumenetelmillä.

## 2 Pilari 2: jatketaan BEPS-hankkeessa tehtyä työtä aggressiivisen verosuunnittelun ja voitonsiirtojen karsimiseksi

Tammikuun ehdotuksessa OECD:n yhteistoimintaryhmä vahvisti myös GloBE -ehdotuksen valmistelua jatkettavan marraskuussa 2019 julkaistun mallin pohjalta. Teknologiateollisuus ry listasi joulukuun 2019 lausunnossaan tärkeimmiksi kysymyksiksi:

- Ennalta määritellyn efektiivisen minimiveroprosentin (esimerkiksi 12,5%) käyttäminen on kannatettavaa. Jokaisessa maassa kansallisesta veroprosentista riippuvan suhteellisen laskentatavan käyttäminen monimutkaistaisi mallia.
- Käyttöön voitaisiin ottaa maiden "valkoinen lista". Maat kuten Suomi, voisivat osoittaa, että sen efektiivinen yritysveroprosentti ylittää minimiveroprosentin ja verotusmenettely on kaikille yrityksille samanlaista. Valkoisella listalla olevissa maissa toimivien yritysten katsottaisiin automaattisesti maksavan riittävästi veroja tuossa maassa.
- Efektiivinen veroaste tulee laskea valtion tasolla, ei yritystasolla.
- Myös GloBE-mallissa tulisi soveltaa Amount A:n tyyppisiä rajauksia: 750 euron liikevaihtorajaa ja jonkinlaista tuottavuusrajaa tai vähintäänkin tappiollisten yritysten rajaamista sääntelyn ulkopuolelle.



- Yritystä ei voi katsoa kuuluvaksi konserniin, mikäli omistusosuus jää alle 50 %. Muutoin GloBE-malli soveltuisi myös investointikonsernin omistaessa suomalaisesta yrityksestä osuuden ja yritys voitaisiin katsoa kuuluvaksi useaan investointikonserniin.
- Verovelvollinen ja hyvittämiseen velvollinen valtio tulee määritellä selkeästi.
- GloBE-mallissa tulee lähteä liikkeelle voimassaolevasta lainsäädännöstä. Esimerkiksi Income Inclusion Rule:n pohjana tulee olla nykyinen väliyhteisölainsäädäntö, eikä uusi erillinen malli.

### 3 Vaikutusarviot

OECD julkisti 13.2.2020<sup>5</sup> ensimmäiset arviot pilari 1:n ja 2:n taloudellisista vaikutuksista. Näiden perusteella suurimpia häviäjiä molempien pilareiden muutosten tultua voimaan ovat investointihubit (joissa ulkomaisten suorasijoitusten määrä ylittää 150 % BKT:stä). Alustavien arvioiden mukaan lähes kaikki maat saisivat jonkin verran lisää verotuloja. Globaalisti yritysverotuksen nettoverotuotot voisivat kasvaa jopa 4 % (100 miljardia US dollaria). Laskelmiin on käytetty kattavaa pohja-aineistoa mutta karkeita oletuksia on jouduttu tekemään mallien suunnittelun ollessa kesken. Vaikkakin OECD on pyrkinyt arvioimaan pilarin 1 kaikkien mallien vaikutusta (Amount A-C), myöntävät että arviointi on keskittynyt Amount A:han. Pilarin 2 GloBe -mallin vaikutusarviolaskennassa on käytetty efektiivisenä minimiveroprosenttina 12,5 %.

Jaottelussa on käytetty Maailmanpankin luokittelua: matalan, keski- ja korkean tulotason maihin. Korkean tulotason maat hyötyisivät uudistuksesta vähemmän, kuin keski- ja matalan tulotason maat. Verotulojen arvioidaan kaikissa maissa kasvavan 0-2 % kokonaisverotuotoista. Tämän perusteella voitaneen arvioida, että Suomi ei olisi suuri häviäjä, vaan voisi hieman hyötyä verouudistusten kokonaisuudesta (riippuen lopullisista malleista). Merkittävä positiivinen vaikutus verotuloihin oletetaan jokaisen tulotason maahan tulevan tulonsiirtojen pienenemisestä. Korkean tulotason maissa minimiverotus kasvattaisi verotuloja enemmän kuin matalan tulotason maissa, joissa taas pilari 1:n muutoksilla olisi selvästi enemmän vaikutusta, kuin korkean tai keskitulotason maissa.

Kun periaatteena on siirtää enemmän verotusoikeutta kulutusmaahan, on arvioon suhtauduttava pienellä varauksella. Jos nexus muodostuisi eri liikevaihtomäärällä eri maissa, voisi Suomelle kohdistua enemmän verotusoikeutta suurten yritysten tuotteiden ja palveluiden kulutuksen perusteella. Kääntöpuolena on se, että suomalaisille yrityksille muodostuisi alemmalla liikevaihtorajalla kiinteitä toimipaikkoja useampiin maihin, vieden näiden osalta verotusoikeutta Suomen rajojen ulkopuolelle. Samoin toimisi malli B, jossa matalan riskin jakelutoimintaa ja markkinointia harjoittavien yritysten sijaintimaille kohdistettaisiin enemmän verotuloja, vähentäen emoyhtiön sijaintivaltion verotuloja.

Yrityksille muodostuisi myös enemmän kuluja mm. verotusmenettelystä sekä järjestelmien uudistamista. Kaksinkertaisen verotuksen ja veroriitojen riski kasvaisi mitä suurempi määrä verotulojen jakajia on. Kulut pysyvät pienempinä, jos OECD saa aikaan toimivat säännöt verotusmenettelyn yksinkertaistamiseksi ja riidanehkäisyn ja -ratkaisun parantamiseksi.

OECD:n lokakuun ehdotuksessa esiteltiin **Amount A:n** kaavamainen laskentamalli, jossa laskelman lähtökohdaksi otetaan konsernin konsolidoitu tuloslaskelma. Tätä laskentamalliehdotusta ei ole tammikuun paperissa. Silti samaa laskentamallia on selvästi käytetty helmikuun alustavassa vaikutusarviossa, jossa on käytetty esimerkinomaisesti lukuja:

<sup>5</sup> <https://www.oecd.org/tax/webcast-economic-analysis-impact-assessment-february-2020.htm>



- tuottavuusraja: 10 % tai 20 %
  - residuaalituoton määrä riippuu yritysten todellisista luvuista (voitto ennen veroja EBT/liikevaihto = X%)
  - markkinamaihin jaettava residuaalituoton osuus: 20 %.
- Konsernituloslaskelmasta lasketaan voitto ennen veroja EBT/liikevaihto = X%.
- Jako rutiinituottoon ja residuaalituottoon: Valitaan tuottavuusraja X%:lle (esimerkissä 10 % tai 20 %), jonka alle jäävä osa on rutiinituottoa ja ylimenevä osa residuaalituottoa. Rutiinituotto jää soveltamisalan ulkopuolelle.
- Osa residuaalituotosta pitää aina jakaa markkinoille (esimerkissä 20 %).
- Jos oletetaan, että residuaalituoton osuus on  $15\% * 20\% = 3\%$  pitää jakaa markkinamaille.
- Vielä on epäselvää mistä luvusta tämä prosenttiosuus lasketaan: jos soveltamisalaan laskettavasta konserniliikevaihdosta, esim. 2.000 M€ liikevaihdosta 3 % olisi 60 M€.
- Jaetaan 3 % (esim. 60 M€) markkinamaille esimerkiksi kansallisen liikevaihton suhteessa. Myös tässä liikevaihdon muodostumisen määrittelysäännöt ("revenue sourcing") ovat olennaisessa osassa.

Teknologiateollisuus ry:n jäsenyritysten osalta näyttäisi, että toimiala-, koko- tai tuottavuusrajaukset sekä kuluttajamyntielementti jättävät suurimman osan yrityksistä soveltamisalan ulkopuolelle. Karkeiden arvioiden mukaan Teknologiateollisuus ry:n jäsenistä alle viisi joutuisi analysoimaan koskisiko Amount A heitä. Arvio perustuu julkisiin konsolidoituihin tuloslaskelmatietoihin. Voi kuitenkin olla, että mahdolliset muut rajaukset, kuten maa- tai toimialakohtaiset liikevaihtorajat soveltamisalan kattamalle liiketoiminnalle estävät verovelvollisuuden muodostumisen markkinamaille.

Suomelle voisi mahdollisesti kertyä lisää verotuottoja kuluttajaliiketoiminnan tavarakaupasta (varsinkin puhelimet, kodinkoneet, vaatteet, autot, juomat sekä ruoka, riippuen brändättyjen elintarvikkeiden määritelmästä) sekä automatisoitujen digitaalisten palveluiden osalta, riippuen millä tavalla liikevaihto ilmaispalveluista määriteltäisiin. Huonekalut ja lääkkeet on tässä tarkastelussa rajattu ulkopuolelle. Epäselvää on, ovatko lähtökohtaisesti kaikki listatut tuotteet soveltamisalan piirissä, mutta käytännössä vain tuottavimmat yritykset jäävät mukaan muiden rajausten perusteella (koko, tuottavuus, maakohtaiset liikevaihtorajat). Vai pitääkö tuotteiden osalta tehdä rajausta esim. brändituotteisiin jo liikevaihtoa laskettaessa. Joka tapauksessa tullitilastojen perusteella ei voida saada kuin suuntaa-antavaa tietoa siitä, millaisissa tuotteissa on riittävän suuri tuontivolyymi. On hyvä huomata, että Suomeen verotuottoja näiden tuotteiden osalta muodostuu vain, mikäli muutkin rajaukset ylittyvät. Esimerkiksi tuontiyritys/-konserni on liikevaihdoltaan yli 750 miljoonaa euroa, tuottava ja Amount A:n kattama liiketoiminta ylittää mahdollisen maakohtaisen liikevaihtorajan.

#### 4 OECD listaa valtavan määrän yhä avoimia kysymyksiä

Tammikuun ehdotuksessa on liitteessä A listattu pilari 1:n osalta selvitettävät asiat. Nämä määrittävät merkittävästi sitä, minkälainen vaikutus muutoksella olisi teknologia-alalle, Teknologiateollisuus ry:n jäsenille sekä Suomelle. Varsinkin verotuksen ennakoitavuus, verotusmenettelyn yksinkertaistaminen ja toimivien riidanehkäisy- ja ratkaisumenetelmien löytäminen on kriittisen tärkeää. Suomen vahvuutena on toimiva ja tehokas verotusmenettely, jonka soveltamisen laajentamista OECD-maihin on voimakkaasti edistettävä.

- Soveltamisalan määrittelyminen
- Kiinteän toimipaikan muodostumisen perusteet, yhteensopivuus verosopimusten kanssa





- Veropohjan määrittely ja laskentaohjeet
- Käytetäänkö liiketoimintalinja – tai aluekohtaista jaottelua?
- Tappiot
- Tehdäänkö erilaisten liiketoimintamallien perusteella painotuksia?
- Laskentakaavoissa käytettävät prosenttiluvut
- Liikevaihdon muodostuminen erilaisissa liiketoimintamalleissa
- Liikevaihdon muodostuminen ilmaiskäyttäjien osalta, seuranta
- Verotusmenettelyn yksinkertaistaminen, esimerkiksi keskitetyn mallin (kuten arvonlisäverotuksessa One-Stop-Shop tai maakohtaisen raportoinnin mallin) kehittäminen
- Kaksinkertaisen verotuksen estäminen ja siihen liittyen tunnistaminen kuka on verovelvollinen, sekä minkä maan tulee hyvittää mahdollinen kaksinkertainen vero?
- Voimaansaattaminen: tarvitaanko uusi monenkeskinen verosopimus (Multilateral Instrument), vaadittavat muutokset kansalliseen lainsäädäntöön, ohjeistukseen, yhteissopivuus EU:n lainsäädännön kanssa?
- Amount A, B ja C:n välinen soveltaminen: Tammikuun ehdotuksessa järjestys voisi olla
  1. nykyisten siirtohinnoittelusääntöjen soveltaminen
  2. Amount B
  3. Amount C
  4. Amount A
- Amount B:n kattamien toimintojen ja kiinteän veroprosentin määrittelemine
- Riidanratkaisumenetelmät
- Lisäksi pilarin 2 minimiveroehdotukseen liittyy paljon avoimia kysymyksiä, mm. mahdolliset soveltamisalan rajaukset sekä yhteensovittaminen nykyisten OECD:n sääntöjen kanssa.